



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10120.730981/2013-33
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão n° **9303-014.972 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 08 de abril de 2024
Recorrente CARAMURU ALIMENTOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ.

Os gastos com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, ainda que para a formação de lotes de exportação, não se enquadram no conceito de insumo, por serem posteriores ao processo produtivo. Também, conforme jurisprudência dominante do STJ (REsp n° 1.745.345/RJ), não podem ser considerados como fretes do Inciso IX do art. 3° da Lei n° 10.833/2003, por não se constituírem em operação de venda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente e Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Tatiana Josefovicz Belisario, Alexandre Freitas Costa, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo contribuinte contra o Acórdão n° 3401-006.119, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF sob a seguinte ementa (no que interessa à discussão):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. FORMAÇÃO DE LOTE PARA EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A transferência de produto acabado a estabelecimento filial para formação de lote de exportação, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente à própria venda, ou exportação, não gerando o direito ao crédito em relação à contribuição.

No seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento, o contribuinte defende que há o direito ao crédito sobre os gastos com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, para a formação de lotes de exportação, com base no Inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, I, da mesma lei), pois possuiriam “natureza de despesas na operação de venda”.

A PGFN apresentou Contrarrazões.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira, Relatora.

Quanto ao **conhecimento**, a divergência é patente, na própria ementa do Acórdão nº 9303-007.286, de 15/08/2018, da BUNGE ALIMENTOS, estando também bem caracterizada no Acórdão nº 9303-011.411, de 15/04/2021, da mesma CARAMURU ALIMENTOS.

Assim, preenchidos os demais requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, **conheço** do Recurso Especial do contribuinte.

No **mérito**, está em discussão o direito ao crédito sobre os gastos com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, para a formação de lotes de exportação, assim caracterizados no Recurso Voluntário:

2.3. Das despesas com fretes entre estabelecimentos da Recorrente:

2.3.1. Neste particular, foram glosados os créditos apropriados pela Recorrente, decorrentes de fretes entre estabelecimentos a ela pertencentes, relativamente às notas fiscais emitidas com os CFOP's 6.501 (remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação) e CFOP's 6.502 (remessa de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, com fim específico de exportação).

(...)

2.3.14. Além do mais, no caso dos autos existe uma particularidade assaz importante, qual seja, as transferências entre estabelecimentos da pessoa jurídica tiveram por escopo o armazenamento das mercadorias com destino certo à exportação, ou seja, já negociadas (formação de lote). É o que se constata dos Contratos de Exportação e respectivos Memorandos de Exportação que a Recorrente colaciona por amostragem (Doc Comprobatórios 0001 a 0029).

2.3.15. Como é cediço, as vendas de produtos para o exterior são realizadas em grande quantidade, de sorte que para viabilizar tais operações a empresa necessariamente precisa fazer várias remessas para depósitos em outro estabelecimento, este próximo ao local do embarque, para formação do lote objeto da negociação.

(...)

2.3.22. No caso da Recorrente ... esta é a única maneira de realizar suas exportações, eis que o seu estabelecimento industrial está situado no Centro-Oeste, bem distante do local de embarque dos produtos para o exterior, especialmente do porto de Santos, no Estado de São Paulo.

2.3.23. Antes de chegar aquele porto os produtos (farelo de soja, por exemplo) são transportados por via rodoviária ou aquaviária, desde as fábricas de Itumbiara e São Simão, no Estado de Goiás, até as localidades de Pederneiras ou Anhemi, em território paulista, onde a Recorrente mantém estabelecimentos filiais, a partir dos quais eles são transportados até o porto de Santos pela via ferroviária.

2.3.24. Essa logística é implementada por questões de ordem geográfica, sobre a qual a Recorrente não tem controle. (grifou-se).

No Voto Condutor do Acórdão recorrido, o direito ao crédito não foi reconhecido nos seguintes termos:

(a) Despesas de frete entre estabelecimentos da empresa, relacionados à formação de lote de exportação ⁽¹⁾

Assim, a transferência a estabelecimento filial para a “formação de lote”, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente à própria venda, ou exportação.

(...)

... a “formação de lotes de exportação” é etapa que antecede uma possível (mas, ainda não efetivada) exportação, e não envolve nem compra nem venda, mas mero acúmulo de mercadorias para venda futura (a menos que se demonstre documentalmente o oposto, o que não ocorre no presente processo). Não vemos, assim, como possa se amoldar a situação ao disposto no art. IX do art. 3º da lei de regência, que trata de frete na operação de “venda”, visto que “venda” não houve, nesta operação de transferência para “formação de lotes de exportação”. (grifou-se).

Veja-se que, no título desta matéria, há uma Nota de Rodapé ⁽¹⁾ na qual está consignado que foram “Transcritos apenas os entendimentos que prevaleceram na decisão sobre o tema. Deixou-se de transcrever o entendimento vencido, que pode ser consultado na íntegra, no processo paradigma”.

O Acórdão recorrido seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, aplicando-se o decidido no Acórdão n.º 3401-006.115, de 13/04/2019 (Processo n.º 10120.720057/2014-20), paradigma ao qual ele foi vinculado – também objeto de Recurso Especial do contribuinte, já admitido, mas ainda não sorteado.

No Acórdão paradigma do Lote de repetitivos, esta matéria foi a única analisada no Voto Vencedor, do ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan, que teve negativa de provimento.

Aqui, como naquele Processo do Acórdão paradigma do Lote, foram juntados ao Recurso Voluntário diversos “Contratos e Memorandos de Exportação” (fls. 355 a 2.408), mediante os quais contribuinte procura comprovar que as mercadorias transportadas tinham “destino certo à exportação”, ou seja, “já negociadas”.

Em todos os Processos do Lote de repetitivos o julgamento, foi, inicialmente, convertido em diligência, por razões diversas, como, aqui, na Resolução n.º 3301-000.853 (fls. 3.261 a 3.266), na qual a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara determinou que este Processo fosse “redistribuído” para outra Turma do CARF (a que proferiu o Acórdão recorrido):

Entretanto, diante da petição de fls. 3.216 a 3.219 do processo paradigma (10120.720057/2014-20), apresentada pela recorrente, abrangendo os demais processos com recursos repetitivos, verifica-se que já existe processo vinculado a este, por conexão, em trâmite pela 1ª Turma Ordinária da Quarta Câmara desta 3ª Seção deste CARF, de n.º 10120.725254/2015-16.

Assim, diante deste fato, deve ser este processo redistribuído, por conexão, para a Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara desta Terceira Seção. (grifou-se).

Compulsando aos autos daquele Processo n.º 10120.725254/2015-16, vê-se que se trata de um Auto de Infração lavrado em decorrência da análise de diversos PER/DCOMP, que vieram a formar outro Lote de repetitivos.

Lá, na Resolução n.º 3401-001.192 (fls. 8.376 a 8.393), à vista dos inúmeros “Contratos e Memorandos de Exportação” anexados (fls. 4.856 a 8.373), o julgamento foi convertido em diligência, para a Unidade de Origem:

(a) Verificar se os novos documentos juntados pela Recorrente evidenciam que a pactuação das vendas efetuadas ao exterior ocorrerá antes ou após as saídas do seu estabelecimento agroindustrial para a formação de lote de exportação no porto de Santos;(grifou-se).

No Relatório de Diligência (fls. 8.427), a Fiscalização da DRF/Goiânia consignou que:

1) Os documentos juntados pela recorrente NÃO evidenciam que a pactuação das vendas efetuadas ao exterior ocorrerá antes das saídas de seus estabelecimentos agroindustriais para a formação de lote de exportação, pois a recorrente não é parte nos contratos internacionais de venda de produtos agrícolas apresentados em língua estrangeira (inglês) e, portanto, tais documentos não militam em seu favor no que tange a vincular a exportação de seus produtos a vendas efetuadas por terceiros. Ressalte-se que a Caramuru Alimentos S/A é apenas mencionada nestes contratos, mas não intervém neles por si (sequer os firma). (grifou-se).

À vista destas informações, ainda que contestadas pelo contribuinte em sua Manifestação ao Relatório de Diligência (fls. 8.434 a 8.441), a 1ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF proferiu o Acórdão n.º 3401-006.135, na mesma Sessão do aqui recorrido, e em tudo igual a ele, sendo que, da mesma forma, no Voto Vencedor, o Conselheiro Rosaldo consigna que “a transferência a estabelecimento filial para a “formação de lote”, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente à própria venda, ou exportação”.

Aquele Acórdão n.º 3401-006.135 também foi objeto de Recurso Especial do contribuinte, ao qual foi dado provimento, no Acórdão n.º 9303-011.411, de 15/04/2021, por qualidade, de relatoria da ilustre Conselheira Vanessa Marini Ceconello – justamente o paradigma aqui trazido pelo contribuinte para a demonstração da divergência, no qual se reconheceu o direito ao crédito tanto pelo Inciso II (insumos), como pelo Inciso IX (frete na operação de venda) do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, citando jurisprudência antiga desta 3ª Turma da CSRF (Acórdãos n.º 9303-004.318, de 15/09/2016, e n.º 9303-009.680, de 16/10/2019), do tempo em que o ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas ainda votava desta forma.

Mas, em decisão mais recente, julgando Recurso Especial do mesmo contribuinte contra Acórdão em tudo idêntico ao aqui em análise (n.º 3401-006.057, da mesma Sessão de 23/04/2019, só que de outro Lote de repetitivos), esta Turma julgou de forma diversa – Acórdão n.º 9303-013.064, de 11/04/2022, de relatoria do ilustre Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. FORMAÇÃO DE LOTE PARA EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A transferência de produto acabado a estabelecimento filial para “formação de lote” de exportação, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente à própria venda, ou exportação, não gerando o direito ao crédito em relação à contribuição. (grifou-se).

O Acórdão recorrido, como já dito, teve como Redator do Voto Vencedor, nesta matéria, o Conselheiro Rosaldo Trevisan, que foi também Redator, agora nesta 3ª Turma da CSRF, de diversos Acórdãos em Processos de outras indústrias, a exemplo do n.º 9303-013.833, de 16/03/2023, com base na jurisprudência consolidada do STJ a respeito:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos. (grifou-se).

No conceito de insumo (Inciso II, do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003), não se enquadram estes gastos, pois são posteriores ao processo produtivo e, expressamente, não estão dentre as “exceções justificadas” do Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05/2018, que interpretou a decisão vinculante do STJ no REsp n.º 1.221.170/PR:

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (grifou-se)

Se o produto já está pronto e acabado para a venda, efetivamente, não se trata de serviço utilizado como insumo “na produção ou fabricação de bens ou produtos” destinados à venda.

Quanto à possibilidade de enquadramento no Inciso IX do mesmo artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003 (frete na operação de venda), também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II, da mesma lei, alega-se que estes fretes seriam parte da “operação

de venda”, mas a jurisprudência dominante do STJ (tão dominante que as decisões passaram a ser monocráticas) é no sentido diametralmente oposto, interpretando que o “O frete devido em razão em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, por não se caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento”, conforme REsp nº 1.745.345/RJ:

Trata-se de Recurso Especial, interposto ... contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, assim ementado:

(...)

No mais, verifico que o entendimento do Tribunal de origem está em conformidade com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda, à luz da legislação federal de regência.

Nesse sentido:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. CONCLUSÕES FÁTICOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO. REEXAME. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

(...)

2. Em casos que tais, esta Corte já definiu que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

3. Agravo interno não provido" (STJ, AgInt no AgInt no REsp 1.763.878/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 1º/03/2019).

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEIS NºS 10.637/02 E 10.833/03. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS A TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O direito ao creditamento na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, decorre da utilização de insumo que se incorpora ao produto final, e desde que vinculado ao desempenho da atividade empresarial.

2. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Precedentes.

(...)

4. Agravo regimental desprovido" (STJ, AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, DJe de 14/12/2015).

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS À TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Controverte-se sobre a possibilidade de utilização das despesas de frete, relacionadas à transferência de mercadorias entre estabelecimentos componentes da mesma empresa, como crédito dedutível na apuração da base de cálculo das contribuições à Cofins e ao PIS, nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

(...)

3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.

4. Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial.

5. Recurso Especial não provido" (STJ, REsp 1.147.902/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 06/04/2010).

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. PIS E COFINS. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

1. Consoante decidiu esta Turma, "as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor". Precedente.

2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.

(...) 4. Agravo regimental não provido" (STJ, AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 08/02/2013).

Destarte, estando o acórdão recorrido em sintonia com o entendimento dominante desta Corte, aplica-se, ao caso, o entendimento consolidado na Súmula 568 desta Corte, in verbis: "O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema".

Por fim, quanto ao suscitado dissenso jurisprudencial, incide o óbice da Súmula 83/STJ, que dispõe: "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida".

Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, I e II, do RISTJ, conheço parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, nego-lhe provimento.

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES Relatora (grifou-se).

À vista do exposto, voto por **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira

Fl. 8 do Acórdão n.º 9303-014.972 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 10120.730981/2013-33